Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 32045 du rôle
Inscrit le 14 février 2013

Audience publique du 10 avril 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ... (France),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32045 du rôle et déposée le 14 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Karima ROUIZI, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à F-…, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 janvier 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la ... s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2013 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Karima ROUIZI, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 avril 2013.

Par courrier daté du 16 janvier 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », enjoignit la ... s.a. de lui fournir certains renseignements concernant Monsieur ... au motif que ce dernier ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France, ladite injonction étant libellée comme suit :

« *Suite à une demande d'échange de renseignements du 20 décembre 2012 de la part de l'autorité compétente française sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 22 février 2013 au plus tard.*

Identité de la personne faisant l'objet d'une enquête / d'un contrôle en France :

...

Date et lieu de naissance: ...

Adresse connue: ...

Activité: ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant:

Monsieur ... fait actuellement l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle en France. Lors de cet examen le fisc français aurait découvert que leur contribuable dirigerait entre autre la société luxembourgeoise XXX Sàrl et qu'il détenait un compte bancaire luxembourgeois auprès de votre établissement. Afin de s'assurer que leur contribuable déclare tous les revenus éventuels en France et d'être en mesure d'appliquer une imposition correcte, les autorités françaises nécessitent certaines informations bancaires.

Je vous prie de bien vouloir fournir les renseignements suivants pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010:

- *Qui est (sont) le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire no .... auprès de votre banque?*

- *Veuillez fournir les nom de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce compte bancaire;*

- *Veuillez founir le nom de la (des) personne (s) ayant ouvert le compte, si l'ouverture se situe dans la période concernée ;*

- *Veuillez préciser le montant des intrérêts payés pour ce compte pour la période concernée s'il existe;*

- *Veuillez indiquer le montant des impôts payé* (sic) *sur les intérêts durant cette prériode s'il y en a eu ;*

- *Veuillez fournir les relevés bancaires pour cette période ;*

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu ainsi que les revenus propres pour la période du 1ierr janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Les autorités fiscales françaises nous ont confirmé que tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 22 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, je vous prie de me founir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif (...) ».

Monsieur ... a fait introduire, par requête déposée le 14 février 2013 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 16 janvier 2013.

Quant à la recevabilité

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande « *Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance* (…) ».

Il échet de préciser que l'article 4 susvisé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

Le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Quant au fond

A l'appui de son recours, le demandeur, en s'emparant de l'article 22 point 3. de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la France du 1er avril 1958, ainsi que de l'échange de lettres y relatif, fait plaider qu'une demande d'échange de renseignements serait « *enfermée dans un cadre strict* » et ne saurait concerner qu'une « *personne définie* » et être utilisée aux seules fins de déterminer l'impôt dont la personne en question serait redevable dans le pays requérant. Il estime que si en l'espèce, la demande adressée par les autorités fiscales françaises aux autorités luxembourgeoises serait certes fondée sur l'examen de sa situation fiscale personnelle dont il ferait l'objet en France, il n'en resterait pas moins que la demande d'échange de renseignements litigieuse, de même que la décision du directeur dépasseraient de part leurs formulations et leurs contenus l'objet et le but légal d'une telle demande.

Ainsi, Monsieur ... explique qu'il résulterait du libellé de la demande d'échange de renseignements litigieuse que celle-ci n'aurait pas été faite à son encontre, mais par rapport à un compte bancaire et ceci afin d'obtenir des informations qui ne seraient d'aucune utilité pour élucider ses propres « *affaires fiscales* ». En sollicitant la communication de l'identité du ou des titulaires du compte bancaire luxembourgeois, ainsi que le nom du ou des personnes ayant ouvert le compte en question et étant autorisées à effectuer des opérations sur le même compte bancaire, au lieu de se contenter de solliciter des informations sur le seul demandeur, celui-ci estime que les autorités fiscales françaises seraient allées à la pêche aux informations, ce qui serait non seulement contraire à la loi, mais également à la liberté et au respect de la vie privée de tout citoyen. Le demandeur est d'avis qu'accepter une demande de renseignements aussi large conduirait nécessairement à un « *détournement de l'instrument légal* », étant donné que l'Etat requérant tenterait par le biais d'une telle demande d'obtenir des renseignements sur des tiers non visés par le contrôle fiscal à la base de la demande en question et de contourner le secret bancaire. Monsieur ... estime par ailleurs que les autorités fiscales françaises ne sauraient solliciter la production des extraits bancaires, alors qu'elles n'auraient pas la certitude qu'il est effectivement le titulaire du compte bancaire dont elles font état et que même à supposer que tel devait être le cas, elles n'auraient pas épuisé les moyens internes à leur disposition, étant donné qu'elles ne lui auraient jamais demandé la production des extraits en question.

Le demandeur en conclut qu'en faisant droit à la demande d'échange de renseignements leur adressée par les autorités françaises, le directeur aurait procédé à une mauvaise appréciation de la loi, respectivement aurait commis une violation de la loi sinon un excès de pouvoir, de sorte que la décision attaquée devrait encourir l'annulation.

La partie étatique, de son côté, affirme qu'il résulterait de l'analyse de la décision entreprise qu'elle serait régulière tant en sa forme que quant au fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect et la conformité totale avec la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, de sorte que le recours en annulation tel qu'introduit par le demandeur devrait être rejeté pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne le moyen unique d'annulation du demandeur consistant en substance à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables, à savoir l'article 22 de la convention fiscale entre le Luxembourg et la

France du 1er avril 1958, tel qu'il a été modifié par l'avenant à ladite convention signé en date du 24 novembre 2006, reposent sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (ci-après « le Modèle de convention »), de sorte qu'il convient de se fonder pour son interprétation, notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale.

Il convient ensuite de relever que d'une manière générale, l'échange de renseignements est obligatoire, vu le temps présent utilisé à la première phrase de l'article 26[1], l'article 26 prévoyant par ailleurs un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale. C'est cependant à juste titre que le demandeur affirme qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignement de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec un enquête ou des investigations en cours[2], ou encore de demander de manière erratique, fortuite, des renseignements relatifs à des comptes bancaires détenus par leurs nationaux dans un Etat requis[3].

L'équilibre entre ces deux considérations concurrentes doit être recherché dans la norme dite de la « pertinence vraisemblable », l'article 26 du Modèle de convention prévoyant à cette fin qu'un pays requérant doit prendre en compte les éléments d'information recensés dans l'aide-mémoire établi à cette fin par l'OCDE[4]. Lorsqu'un pays ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans cet aide-mémoire, une autorité compétente requise peut être amenée à croire que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

Il est encore admis, qu'au titre de cette « pertinence vraisemblable », une demande de renseignements peut porter notamment sur tout ou partie des points suivants[5] :

- le domicile fiscal d'un individu ou d'une entreprise ;
- le statut fiscal d'une personne morale ;
- la nature du revenu dans le pays de résidence ;
- le revenu et les charges figurant sur une déclaration d'impôt ;
- les comptes d'une entreprise (par exemple, pour déterminer le montant de commissions versées à une entreprise d'un autre État) ;
- les documents constitutifs d'une entité et les documents relatifs aux changements ultérieurs d'actionnaires ou d'associés ;

---

[1] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.13, n° 31.

[2] Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

[3] « *to request information randomly on bank accounts held by its residents in banks located in the other State* », voir Projet de loi n° 6072, Commentaire des articles, p.27.

[4] Aide-mémoire figurant dans le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.3-4.

[5] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.10, n° 26.

- le nom et l'adresse de l'entité au moment de sa constitution et tous les changements ultérieurs de noms et d'adresses ;
- le nombre d'entités résidant à la même adresse que l'entité requise ;
- les noms et adresses des administrateurs, directeurs et autres salariés d'une entreprise pour les années pertinentes, les preuves (contrats et relevés bancaires) de leur rémunération, les cotisations de sécurité sociale et les renseignements relatifs à leurs fonctions dans toute autre entité ;
- les relevés bancaires ;
- les documents comptables et les états financiers ;
- copies des factures, contrats commerciaux, etc.;
- le prix payé pour certains biens dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans les deux États ;
- les renseignements concernant une situation dite triangulaire lorsque, dans le cadre de transactions entre deux entreprises, chacune située sur le territoire d'une partie contractante, on trouve l'entreprise d'un pays tiers C (avec lequel ni A ni B n'ont d'instrument relatif à l'échange de renseignements). Les États A et B peuvent échanger des renseignements concernant des transactions avec l'entreprise dans l'État C afin d'assurer une correcte imposition de leurs entreprises résidentes ;
- les prix en général nécessaires pour vérifier les prix facturés par leurs contribuables même en l'absence de rapports commerciaux entre ces derniers.

En ce qui concerne le cadre plus particulier de l'échange de lettres relatif au Troisième Avenant à la Convention fiscale entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg du 24 novembre 2006, il y a été expressément convenu que l'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés à l'article 22 de la Convention, et ce afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés :

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ;
(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis ;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés ;

Par ailleurs, l'Etat requérant pourra aussi et dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis. Dans le même échange de lettres il a encore été retenu que l'autorité compétente de l'Etat requérant ne formulera ses demandes de renseignements qu'après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne.

Une autorité compétente requise, quant à elle, vérifie ensuite si la demande est valable et complète ; en d'autres termes, elle doit confirmer que[6] :

---

[6] Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur l'échange de renseignements sur demande, p.5, n° 11.

- la demande satisfait aux conditions énoncées dans la disposition applicable en matière d'échange de renseignements ;
- elle a été signée par l'autorité compétente et comprend toutes les informations nécessaires pour la traiter ;
- les renseignements demandés sont tels qu'ils peuvent être fournis eu égard à l'instrument juridique sur lequel repose la demande et aux lois pertinentes de la partie requise ;
- suffisamment de renseignements ont été fournis pour identifier le contribuable ; enfin,
- suffisamment d'informations ont été données pour comprendre la demande.

Lorsqu'elle vérifie si la demande est valable et complète, l'autorité compétente requise examine également s'il y a des motifs de refuser la demande, notamment, comme indiqué ci-avant, lorsque le pays requérant ne fournit pas les renseignements importants énoncés dans l'aide-mémoire, un tel défaut étant susceptible de donner à penser que le pays requérant est en fait en train d'aller « à la pêche aux renseignements ».

En ce qui concerne le rôle du tribunal, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, d'une part, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, de seconde part, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, de troisième part, du critère s'imposant tant au directeur de l'administration des Contributions directes qu'au juge administratif, à savoir celui de « pertinence vraisemblable ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent[7] être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant.

Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les documents et informations requis ont bien été fournis par l'Etat requérant, et, d'autre part, si le contexte décrit par l'Etat requérant apparaît comme justifiant les renseignements demandés, ou, pour reprendre les termes de la Convention, si ceux-ci paraissent être vraisemblablement pertinents.

En l'espèce, il convient en effet de constater que la demande émanant de l'autorité requérante française, demande formulée sous la forme d'un formulaire préétabli et standardisé envoyé par voie électronique, fournit formellement toutes les informations telles qu'exigées par l'échange de lettres y relatif du 24 novembre 2006, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, en indiquant en particulier le contexte précis de la demande de renseignements, le fait que les autorités françaises respecteront la condition de réciprocité et que les autorités françaises ont épuisé toutes les voies internes possibles afin d'obtenir les informations sollicitées.

---

[7] La Convention conjointe OCDE/Conseil de l'Europe utilise également le critère de renseignements « *qui paraîtront pertinents* ».

Le tribunal constate encore que contrairement aux développements du demandeur selon lesquels la demande de renseignements litigieuse concernerait des personnes indéterminées et non pas uniquement Monsieur ..., de sorte que le secret bancaire aurait été implicitement violé en l'espèce, il résulte de la demande de renseignements que la seule personne visée par ladite demande, à l'exclusion de toute autre, est Monsieur .... En effet, si l'injonction telle qu'adressée à la ... s.a., est certes formulée de manière large, la demande de renseignements à sa base, formulée sous la forme d'un formulaire préétabli et standardisé envoyé par voie électronique, identifie explicitement, dans sa partie B intitulée « *Identification du contribuable et autres données le concernant + informations générales relatives à la demande de renseignements* », le demandeur en tant que titulaire du compte bancaire luxembourgeois en précisant le nom, le lieu et la date de naissance, l'adresse, ainsi que le secteur d'activité du celui-ci.

De même, comme relevé à juste titre par la partie étatique, la demande française indique non seulement avec précision le nom du titulaire du compte, mais également le numéro dudit compte bancaire, ainsi que le nom de la banque où ce compte a été ouvert, tout comme elle précise la période du contrôle effectué en France ainsi que la période des informations bancaires sollicitées, cette dernière période ne couvrant que l'année 2010.

En ce qui concerne les développements du demandeur relatifs au fait que les autorités fiscales françaises n'auraient pas épuisé les moyens internes à leur disposition, il y a lieu de rappeler que s'il est vrai que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par l'Etat requérant constitue l'une des conditions pour pouvoir admettre le caractère vraisemblablement pertinent des renseignements sollicités auprès de l'autre Etat contractant (cf. Modèle de Convention, *ad* art. 26, n° 9 a) ; VOGEL/LEHNER : *Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar*, art. 26, Anm. 35), l'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois relatif à l'article 22 de la Convention a cependant aménagé l'obligation de justification relative à cette condition à charge de l'Etat requérant en ce sens que ce dernier n'est pas tenu de préciser les démarches déjà accomplies en droit interne, mais qu'il ne doit soumettre sa demande d'échange de renseignements qu' « *après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne* ». Partant, la demande litigieuse du 20 décembre 2012, faisant état d'un contrôle fiscal accompli par les autorités françaises, suffit à cet égard aux exigences de l'article 22 de la Convention, ensemble l'échange de lettres prévisé[8].

Il convient dès lors de constater que les informations figurant en l'espèce dans la demande correspondent aux informations devant figurer dans une telle demande afin que les renseignements sollicités puissent être considérés comme respectant le critère de la « pertinence vraisemblable ».

Enfin, factuellement, le tribunal constate que les renseignements sollicités s'inscrivent concrètement dans le contexte mis en avant par l'autorité requérante française. Ainsi, il ne saurait être soutenu que solliciter l'identité du, respectivement des titulaires actuels du compte déterminé et la production des extraits bancaires constituerait une demande formulée de manière trop large entraînant un « *détournement de l'instrument légal* », et ce d'autant plus qu'une telle information est nécessaire pour identifier les flux financiers de ce compte. Il en est de même de l'identité des

[8] Cour adm. 12 juillet 2012, n°30644C du rôle, Pas. adm. 2012, V°Impôts, n°845

personnes autorisées à effectuer des opérations sur ce compte bancaire, une telle information permettant le cas échéant de vérifier la justification de ces paiements ; enfin, en ce qui concerne la demande relative aux soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ainsi que les intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée, de tels chiffres, permettent, par comparaison des différents éléments et, le cas échéant, par soustraction des intérêts perçus, de déterminer l'importance des flux financiers de ce compte.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il n'apparaît pas que la demande de renseignements ait été formulée de manière hasardeuse, spéculative, mais il appert au contraire du contexte tel que relaté par les autorités françaises que les renseignements demandés présentent *prima facie* un lien direct avec l'examen fiscal en cours, à savoir celui de la situation fiscale personnelle de Monsieur ..., de sorte qu'ils peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents pour l'administration française requérante.

Il s'ensuit que le moyen du demandeur consistant à contester la pertinence des renseignements demandés est non fondé *de jure* et *de facto*.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond le déclare non justifié et en déboute,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 avril 2013 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Hoffmann s. Sünnen